STAATSCOURANT
Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.
Nr. 12171
1 mei
2015

Belastingverdragen. OESO-commentaar op artikel 15 en 17 OESO-modelverdrag; ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties; publieksgericht optreden

23 april 2015
nr. DGB 2015/584M
Directoraat-generaal Belastingdienst, Cluster Fiscaliteit

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit geeft uitsluitsel over de wijze waarop rekening moet worden gehouden met een wijziging van het OESO-commentaar van 15 juli 2014 bij de belastingheffing over ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende situatie en bij het publieksgerichte optreden van artiesten en sportbeoefenaars.

1. Inleiding

Op 15 juli 2014 is een actualisering verschenen van het OESO-modelverdrag en het bijbehorende OESO-commentaar (2014 Update to the OECD Model Tax Convention). Deze actualisering heeft onder andere geleid tot OESO-commentaar op artikel 15 (inkomsten uit dienstbetrekking) van het OESO-modelverdrag over de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen onder toepassing van de bilaterale belastingverdragen. Voorts wordt in het gewijzigde OESO-commentaar op artikel 17 (artiesten en sportbeoefenaars) ingegaan op beloningen voor bijvoorbeeld trainingen zonder dat sprake is van een publieksgericht optreden. Er zijn vragen gerezen hoe met dit nieuwe OESO-commentaar moet worden omgegaan in verhouding tot de jurisprudentie van de Hoge Raad over deze onderwerpen.

2. Arresten Hoge Raad over ontslagvergoedingen

In HR 11 juni 2004, nrs. 37 714 (ECLI:NL:HR:2004:AF7812) en 38 112 (ECLI:HR:2004:AF7816) is beslist dat bij een ontslagvergoeding waarvan moet worden aangenomen dat zij in algemene zin verband houdt met de uitoefening van een dienstbetrekking, de bevoegdheid tot het belasten van deze vergoeding in een grensoverschrijdende situatie in beginsel moet worden verdeeld op basis van het arbeidsverleden. De Hoge Raad heeft voor de verdeling een richtlijn gegeven die van toepassing is tenzij bijzondere omstandigheden een andere verdeling rechtvaardigen. Er is volgens de Hoge Raad in ieder geval onvoldoende verband tussen de ontslagvergoeding en de in het verleden in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking als de vergoeding niet ten laste is gekomen van een werkgever die inwoner is van de werkstaat (of van een vaste inrichting of vast middelpunt aldaar van een werkgever). De richtlijn die de Hoge Raad bij de verdeling op basis van het arbeidsverleden heeft gegeven is de periode van de laatste vier kalenderjaren voorafgaand aan het jaar waarin ontslag is verleend en de periode van 1 januari tot aan de datum van het ontslag. Van belang hierbij is dat het OESO-commentaar destijds nog geen passages over ontslagvergoedingen bevatte.

3. OESO-commentaar over ontslagvergoedingen

Het nieuwe OESO-commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag over de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen gaat uit van een andere wijze van verdeling van de heffingsbevoegheid dan de richtlijn die de Hoge Raad heeft gegeven. Volgens paragraaf 2.7 van het OESO-commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag vindt toerekening van een ontslagvergoeding in algemene zin (volgens arbeidscontract of wetgeving) plaats op basis van de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Of de beloning ten laste is gekomen van een werkgever in de werkstaat is voor de toerekening niet van belang. De toerekening van de ontslagvergoeding aan de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking betekent niet automatisch dat het heffingsrecht over de ontslagvergoeding in zoverre toekomt aan het land waar de dienstbetrekking feitelijk is uitgeoefend. Daarvoor is doorslaggevend of dat land het heffingsrecht heeft over het reguliere loon dat ter zake van die werkzaamheden is betaald (artikel 15 OESO-modelverdrag).

Voorbeeld:
Belastingplichtige woont in Nederland en ontvangt van zijn in Nederland gevestigde werkgever een ontslagvergoeding. In de afgelopen periode van 12 maanden werkte hij voor deze werkgever 190 dagen in België, 35 dagen in Duitsland en de overige 15 dagen in Nederland. Alleen voor de werkzaamheden in België heeft hij recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting, omdat het

heffingsrecht over het loon in zoverre aan België toekomt. De ontslagvergoeding die hij van zijn werkgever ontvangt, wordt op grond van het OESO-commentaar geacht betrekking te hebben op de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Voor het deel van de ontslagvergoeding dat betrekking heeft op de in België verrichte werkzaamheden, heeft hij recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. In deze situatie is dat 190/240 van de ontslagvergoeding.

Daarnaast bevat het OESO-commentaar in de paragrafen 2.4 tot en met 2.16 nog andere specifiekere situaties van toerekening van beloningen bij ontslag.

4. Gevolgen van het nieuwe OESO-commentaar op ontslagvergoedingen

Het OESO-commentaar is voor Nederland van grote betekenis voor de uitleg van belastingverdragen die op het OESO-modelverdrag zijn gebaseerd. Nu het nieuwe OESO-commentaar op artikel 15 OESO-modelverdrag, anders dan voorheen, een duidelijke richtsnoer bevat voor de heffingstoedeling over ontslagvergoedingen wordt in het vervolg dit OESO-commentaar als uitgangspunt genomen bij de toepassing van de Nederlandse belastingverdragen die op het OESO-modelverdrag zijn gebaseerd[1].

In het licht van de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004, is het daarom noodzakelijk om vast te stellen vanaf wanneer de in deze arresten geformuleerde richtlijn niet meer van toepassing is maar het nieuwe OESO-commentaar op ontslagvergoedingen.

Om gelijke gevallen zoveel mogelijk gelijk te behandelen kan er van worden uitgegaan dat de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 van toepassing blijven op ontslagvergoedingen die voor 15 juli 2014 zijn genoten. Voor ontslagvergoedingen die met ingang van 15 juli 2014 zijn genoten geldt het nieuwe OESO-commentaar.[2]

Als een belastingplichtige wordt geconfronteerd met een concrete situatie van dubbele belasting over zijn ontslagvergoeding, zal Nederland de dubbele belasting in het kader van een onderlinge overlegprocedure trachten op te lossen volgens de uitgangspunten van het nieuwe OESO-commentaar. Dit geldt ook als de ontslagvergoeding is genoten voor 15 juli 2014.

5. Gevolgen van het nieuwe OESO-commentaar op het begrip 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' van artiesten en sportbeoefenaars

In HR 9 februari 2007, nrs. 40 465 (ECLI:NL:HR:2007:AU3571), 40 604 (ECLI:NL:HR:2007:AU3577) en 41 478 (ECLI:NL:HR:2007:AU3578) is beslist dat tot de persoonlijke werkzaamheden als zodanig behoren het publieksgerichte optreden – waarop het artiesten- en sportersartikel van artikel 17 van het OESO-modelverdrag in het bijzonder ziet – alsmede tijdsbesteding die met dat publieksgerichte optreden samenhangt, zoals trainingen, beschikbaarheidsdiensten, reizen en noodzakelijk verblijf, voor zover die tijdsbesteding heeft plaatsgehad in dezelfde staat als het optreden. In paragraaf 9.1 van het nieuwe OESO-commentaar zijn enkele voorbeelden gegeven van situaties die onder de toepassing van artikel 17 OESO-modelverdrag vallen. In het slot van die paragraaf wordt bepaald dat ook beloningen voor voorbereiding, zoals repetities en trainingen, tot de persoonlijke werkzaamheden als zodanig behoren. Hierbij is het volgens het nieuwe OESO-commentaar niet van belang dat deze activiteiten geen directe relatie hebben met een publieksgericht optreden in die staat. Beloningen voor deelname aan een op het seizoen voorbereidend trainingskamp vallen bijvoorbeeld onder de toepassing van artikel 17 OESO-modelverdrag. Het nieuwe OESO-commentaar geeft daarmee een ruimere strekking aan het begrip 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' dan tot nu toe door de Belastingdienst is gehanteerd. Zie ook mijn onderschrift op de uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 29 juni 2012 (ECLI:NL:GHSHE:2012:BX0587).

Omdat de Hoge Raad in de hiervoor bedoelde arresten van 9 februari 2007 zich niet expliciet heeft uitgelaten over een situatie zonder een publieksgericht optreden, ontmoet het bij mij geen bezwaar als het nieuwe OESO-commentaar over deze problematiek tot uitgangspunt wordt genomen voor belastingaanslagen die op 15 juli 2014 nog niet onherroepelijk vaststaan.

---

[1] Uitzondering hierop is de afwijkende regeling tussen Nederland en Duitsland. Zie besluit van 14 november 2007, nr. IFZ 2007/754M, Stcrt. nr. 227.

[2] Een ontslagvergoeding wordt ook geacht genoten te zijn als deze voor 1 januari 2014 is ingebracht in een stamrechtrechtovereenkomst in de zin van art. 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB 1964 (tekst tot en met 2013).

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 23 april 2015

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst